DE STEEKPROEF IN DE ACCOUNTANTSCONTROLE

door Prof. A. Goudeket

Het standpunt van *Limperg* ten aanzien van het gebruik van de steekproef in de accountantscontrole, zoals dat in het verleden ter kennis kwam van de beroepsgenoten, liet generlei twijfel omtrent de mening die *Limperg* over dit vraagstuk huldigde. Dat is niet verwonderlijk voor hen in wier opleiding en verdere beroepsontwikkeling de persoon *Limperg* en diens werk een belangrijke plaats innemen. Die weten dat deze grote voorganger zijn auditorium nooit in het onzekere heeft gelaten omtrent zijn standpunt; hij heeft zijn mening steeds ten voeten uit geargumenteerd. Dit geldt niet alleen met betrekking tot dit, maar ten aanzien van elk vraagstuk op het gebied van de accountantsfunctie, waarmede *Limperg* zich heeft bezig gehouden.

Ik behoor niet tot de bevoorrechten, die de colleges van *Limperg* hebben gevolgd. Zijn standpunt heb ik leren kennen door bestudering van de collegestof. Ook langs die weg echter krijgt men een helder beeld van hetgeen *Limperg* ten aanzien van het onderhavig vraagstuk heeft te zeggen.

Ik wil de gelegenheid van dit feestnummer benutten om na te gaan, of de jongste ontwikkeling met betrekking tot de steekproef in de accountantscontrole in overeenstemming danwel in tegenspraak is met de eerder door *Limperg* geformuleerde opvattingen.

Limperg's standpunt was overwegend afwijzend. Hij verwierp de steekproef als controlemiddel bij de zelfstandige controlehandelingen (eigen actie) van de accountant in het kader van een op het certificeren van de jaarrekening gerichte volkomen controle. Hij aanvaardde de steekproef slechts als een middel ter verificatie van de werking van de interne controle.

Sindsdien is zowel in Nederland als in het buitenland een niet onbelangrijke literatuur verschenen, die direct of indirect betrekking heeft op de steekproef in de accountantscontrole. Bij kennisneming daarvan valt te constateren, dat in de loop van de tijd, mede door de toenemende betekenis die aan de interne controle wordt toegekend, voor een belangrijk deel van de zelfstandige controlehandelingen van de accountant tot een meer en meer aanvaarden van de steekproef als controlemiddel wordt gekomen. De jongste publicatie te dien aanzien is de artikelenreeks in dit tijdschrift van *Louwers*. In de laatste aflevering daarvan wordt een principieel standpunt gegeven, inhoudende dat de steekproef wordt aanvaard zowel voor het waarschijnlijkheids- als voor het zekerheidsoordeel van de accountant. Door het aandeel dat ik - dank zij een gezamenlijke beroepsuitoefening en studie met mijn vriend en medewerker *Louwers* - in het tot stand komen van dit standpunt heb gehad, mag ik dit ook het mijne noemen. Op het eerste gezicht wekt het de indruk dat dit standpunt in strijd is met de opvattingen van *Limperg*. Er is hier echter niet alleen geen tegenstelling aanwezig, doch zelfs kan van een opvatting worden gesproken, die door *Limperg* is geïnspireerd en die in overeenstemming is met zijn grondslagen van de leer van de accountantscontrole.

Het standpunt van *Limperg* is enige tientallen jaren geleden bekend geworden. Overwegingen van principiële en van technische aard lagen daaraan ten grondslag. Wil de gefundeerdheid van de uitspraak aan het slot van de vorige alinea worden aangetoond, dan zal moeten blijken dat de principiële overwegingen recht is wedervaren, dat de technische over-

wegingen door de evolutie van de betrokken elementen niet meer gelden en dat de aanwending - onder bepaalde voorwaarden - van de steekproef in de accountantscontrole thans derhalve geacht kan worden in overeenstemming te zijn met de grondslagen van *Limperg's* leer.

Standpunt van Limperg

Het standpunt van *Limperg* moet worden geprojecteerd tegen de achtergrond van de algemene grondslag, die *Limperg* het beroep in Nederland heeft gegeven, namelijk dat de accountant met het uitgesproken oordeel geen groter vertrouwen mag wekken dan zijn arbeid (eigen arbeid) rechtvaardigt. Te dien einde moet de accountant, zo leerde *Limperg,* een volkomen controle uitvoeren, dat wil zeggen moet hij een sluitend geheel van doelgerichte controlehandelingen verrichten. Essentiële punten hierbij zijn: eigen arbeid - sluitend geheel - volkomen controle niet identiek met volledige controle. Het is verder van belang te memoreren, dat wij van *Limperg* hebben geleerd en tot onze eigen opvatting hebben gemaakt dat „behoefte van het maatschappelijk verkeer" en „controletechniek", elementen die de inhoud van de functie van de accountant en de aard en de omvang van het door hem gewekte vertrouwen bepalen, geen begrippen met een onveranderlijke inhoud zijn, doch dat die inhoud in de tijd zal evolueren.

Tenslotte is een der punten van *Limperg's* algemene grondslagen dat - aangezien het accountantsberoep een economisch beroep is - de omvang van de controlearbeid optimaal moet zijn, dat wil zeggen binnen het vaktechnisch toelaatbare zo veel mogelijk moet worden beperkt.

Na de eenvoudige steekproef wegens de daaraan klevende bezwaren buiten discussie te hebben gesteld en de kritische steekproef in zijn betekenis te hebben gedetermineerd, heeft *Limperg* een aantal bezwaren tegen de mathematische steekproef genoemd, die als volgt kunnen worden geformuleerd:

a) het realistische standpunt dat nimmer alle fouten door de accountantscontrole kunnen worden ontdekt, mag niet leiden tot het aanvaarden van een stelsel van controle, waarbij het onontdekt blijven van fouten a priori wordt aanvaard;
b) het nuttig effect van de preventieve werking van de accountantscontrole wordt verminderd; onontdekte fouten werken slordigheid in de hand en kunnen tot fraude leiden;
c) de mathematische steekproef houdt geen rekening met de grootte van de fouten; de onontdekte fouten kunnen echter de grootste zijn;
d) de mathematische steekproef houdt evenmin rekening met de aard van de fouten. Dit is schadelijk voor het nuttig effect van de controle, omdat de aard van de fout moet worden gekend, opdat de oorzaak kan worden weggenomen;
e) de massa mist de vereiste homogeniteit, omdat het bij de controle overwegend gaat om de verrichtingen van mensen van verschillende bekwaamheid, hetgeen van invloed is op aantal, aard en grootte van de fouten. Dit bezwaar wordt nog geaccentueerd doordat ook de wil van de mens een rol speelt. Als de uitvoerder de wil heeft fouten te maken, dat wil zeggen als hij fraudeur is, waar blijft dan de grondslag van het toeval waarop de waarschijnlijkheidsrekening en dus de mathematische steekproef is gebaseerd?

Tot juist begrip van de betekenis van *Limperg's* standpunt is het niet voldoende de algemene grondslag van zijn leer te kennen en de destijds geformuleerde bezwaren tegen de steekproef in de accountantscontrole te wegen. Het is noodzakelijk daarbij evenzeer de toenmalige omstandigheden in aanmerking te nemen.

Het staat wel vast dat in die tijd de interne organisatie met de daarin verweven interne controle nog weinig ontwikkeld was, dat de analyserende taak van de administratie nog in de kinderschoenen stond, dat de bedrijfsbegroting met de daarin opgenomen normatieve taakstelling pas in opkomst was en dat de controlevraagstukken in het algemeen werden benaderd in hun betekenis voor het betrekkelijk kleine bedrijf. De theorie van de mathematische statistiek was nog ontoereikend voor de oplossing van accountancyproblemen.

Sprekend over de toenmalige omstandigheden mag niet onvermeld blijven dat *Limperg* in die tijd terecht van oordeel was zijn mening zodanig te moeten formuleren dat deze duidelijk tegenover een ander gezichtspunt kwam te staan. Aan de argumenten werd daardoor hier en daar wat extra kracht bijgezet. Ik beschouw dat echter als een accentkwestie die buiten behandeling moet blijven om de zuiverheid van de vergelijking niet aan te tasten.

Standpunt zoals door Louwers in dit tijdschrift in jaargang 1958 en 1959 uitgewerkt

Ter toetsing van dit standpunt aan *Limperg's* grondslagen en aan zijn bezwaren tegen de steekproef in de accountantscontrole haal ik uit die publicatie het volgende aan:

In de laatste aflevering van de artikelenreeks wordt „de bepaling van een principieel standpunt", ingeleid met de woorden: „dat het resultaat wordt gegeven van een ernstige poging tot onderzoek van de betekenis die nieuwere inzichten zouden kunnen hebben voor de verdere beroepsontwikkeling zonder dat de grondslagen waarop het beroep in Nederland berust daarmee worden aangetast".

Uit de conclusies citeer ik:

1) wanneer een gegeven doel met een partiële waarneming kan worden bereikt, betekent die partiële waarneming - in vergelijking met een volledig onderzoek - een werkbesparing en zal zij dus de economisch-rationele werkwijze zijn;
2) de huidige beroepsinzichten erkennen dat de steekproef een verantwoorde plaats kan innemen in een volkomen controle ten aanzien van de gegevens waarvoor met een waarschijnlijkheidsoordeel kan worden volstaan;
3) men mag de steekproef niet als een op zichzelf staand controlemiddel beschouwen, maar moet rekening houden met de organische verbondenheid van alle middelen;
4) exactheid is slechts een betrekkelijk begrip en heeft slechts een betrekkelijke waarde. De accountant moet er bij voortduring voor waken dat hij niet streeft naar exactheid om der wille van de exactheid. Hij dient zorgvuldig te overwegen welke graad van nauwkeurigheid in elk gegeven geval werkelijk is vereist; hij moet voorkomen dat hij een in wezen zuiver cijfermatige exactheid nastreeft, die noch controletechnisch vereist noch economisch zinvol is. Dit betekent dat de accountant ook voor het onderzoek van gegevens ten aanzien waarvan hij een ze-

kerheidsoordeel moet verkrijgen, gebruik zal kunnen maken van de steekproef. De accountant behoeft immers noch ten aanzien van de individuele gegevens noch ten aanzien van de verschillende groepen van cijfers een grotere zekerheid te verkrijgen dan nodig is, gezien de plaats welke die cijfers in het kader van het doel van het onderzoek innemen. Slechts indien elk individueel gegeven als zodanig een wezenlijke invloed op het beeld van de totaliteit heeft, zal een volledige waarneming onontkoombaar blijven.

Ten overvloede wordt er nog op gewezen dat niet wordt bedoeld een integrale toepassing van de steekproef te propageren, doch slechts onder daarvoor geschikte omstandigheden en in organische verbondenheid met alle andere controlemiddelen, de steekproef een plaats te doen innemen in een volkomen controle.

Tot besluit wordt onder meer opgemerkt, dat pas een algemene beroepsopvatting zal kunnen ontstaan, nadat de resultaten van enige jaren veelzijdig experimenteren zullen hebben bevestigd dat de wiskundige steekproef overeenkomstig het principiële standpunt integrale aanwending bij de accountantscontrole kan vinden.

Toetsing aan Limperg's specifieke bezwaren tegen de steekproef in de accountantscontrole

Het heeft zin allereerst vast te stellen dat de omstandigheden zich sinds de bepaling van *Limperg's* standpunt niet onbelangrijk hebben gewijzigd. Op het gebied van de interne organisatie in het algemeen en op die van de administratieve organisatie in het bijzonder is sindsdien veel gebeurd. Wanneer slechts wordt gedacht aan de grote vooruitgang in de administratieve berichtgeving, met name aan de berichtgeving op korte termijn en aan de bedrijfsbegroting met haar technische en financiële normen en de analyse van de afwijkingen, dan moet onder de huidige omstandigheden van een grotere mogelijkheid tot effectieve interne controle worden gesproken; de administratie heeft als controlemiddel in belangrijke mate aan betekenis gewonnen. Er heeft ook een grote ontwikkeling in de theorie van de mathematische statistiek plaats gevonden, waardoor bezwaren die eertijds bestonden aan betekenis hebben ingeboet of niet meer terecht bestaan.

Bezien wij dan allereerst het bezwaar van het aanvaarden van een stelsel waarbij bewust wordt aanvaard dat fouten onontdekt zullen blijven, zelfs indien men daarbij indachtig is dat men de accountantscontrole ook overigens niet zo perfect kan maken dat geen fouten onontdekt blijven.

Ten principale zal wel iedere accountant met dit bezwaar instemmen, maar indien zou blijken dat bij een controle waarin een verantwoord systeem van steekproeven is opgenomen niet meer fouten onontdekt blijven dan bij een controle zonder steekproeven, zou het slechts een ten onrechte dogmatisch volgen van het principe zijn wanneer in zulk een geval het genoemde bezwaar zou worden gehandhaafd. Erkend moet worden dat het bezwaar geldigheid heeft bij de vergelijking van een controle zonder steekproeven en een controle door middel van steekproeven sans plus. Plaatst men echter de steekproef volgens de huidige techniek als een organisch element in een stelsel van controle, toegepast in de sfeer van de huidige stand van de administratieve organisatie dan wordt de vergelijking van geheel andere aard. Onder verwijzing ook naar hetgeen *Louwers* zegt omtrent controle-technische voordelen, voortvloeiende uit de voorbereidende

analytische werkzaamheden bij de opbouw van het controleprogramma en zijn aanbeveling van uitgebreid experimenteren, zou bij een gunstig resultaat de steekproef in de accountantscontrole dan ook ongetwijfeld kunnen worden aanvaard. Proefondervindelijk zou dan namelijk zijn bewezen, dat het stelsel tot een even grote of zelfs tot een grotere zekerheid leidt dan de controle zonder steekproeven. *Limperg* heeft met zijn uitspraak stellig niet bedoeld onder die omstandigheden de controle met steekproeven te verwerpen.

Het uit het voorgaande voortspruitende andere bezwaar dat het nuttig effect van de preventieve werking van de controle wordt verminderd, omdat onontdekte fouten slordigheid in de hand werken en zelfs een kans op fraude openen, zal onder de hiervoor geschilderde omstandigheden evenmin gelden. Het zou slechts gelden indien bij de steekproevencontrole als element van een controlestelsel sprake zou zijn van meer onontdekte fouten dan in het andere geval. Zodra proefondervindelijk echter het tegendeel zou zijn bewezen, blijft het bezwaar ten principale bestaan, maar heeft het zijn practische betekenis door de ontwikkeling der dingen verloren.

Thans de bezwaren dat de steekproef geen rekening zou houden met de grootte en de aard van de fouten en dat de massa de vereiste homogeniteit zou missen.

Ook hier spreken de bezwaren aan, indien men zich bij de beoordeling beperkt tot de steekproef op zichzelf. Het vraagstuk komt reeds anders te liggen indien men de steekproef plaatst in een stelsel van controle-maatregelen. Is het niet zó, dat men door de sterk verbeterde administratieve organisatie door middel van een ook bij de algemene controle aangewende, richtinggevende cijferbeoordeling doelmatige indicaties krijgt ten aanzien van vermoedelijke grote fouten? Moet verder niet worden gesteld dat, eenmaal de fout geconstateerd, de accountant steeds zal ingaan op de aard van de fout om de oorzaak te onderkennen? Moge bij de wiskundige steekproef de fout als zodanig minder betekenis hebben, de accountant zal, met name omdat kennis van de oorzaak van de fout voor hem belangrijk is, daarnaar steeds een onderzoek instellen. Bovendien moge hier worden verwezen naar de in de artikelenreeks van *Louwers* vermelde statistische middelen, die blijkens de Amerikaanse literatuur juist specifiek op dit vraagstuk gericht zijn gecreëerd.

Rest hier nog nader in te gaan op de homogeniteit van de massa. Opnieuw moet worden geconstateerd, dat het bezwaar wanneer men van alle nevenfactoren abstraheert, aanspreekt. Wanneer men echter de steekproef beschouwt als onderdeel van het gecreëerde stelsel, ontstaat alras een ander beeld.

Daarbij moet worden vooropgesteld dat het de accountant is die voor ieder specifiek geval bepaalt of de steekproef kan worden toegepast, waarbij hij zowel met de doelstelling van de controle, de aard van de te controleren massa, de betekenis van de individuele post ten opzichte van de totaliteit en het niveau van de interne controle rekening houdt. Eenmaal de steekproef voor een onderdeel van de controle als controlemiddel bepaald zijnde, zal de accountant er op toezien dat de massa in voldoende mate homogeen is. Daartoe kan hij administratief-organisatorische maatregelen doen nemen en zelf voorzieningen in zijn controleprogramma treffen, zoals detailcontrole van posten van bepaalde aard en grootte. Aldus

ligt het binnen zijn bereik om het risico van de niet ontdekte fouten te kwantificeren. De moderne uitwerking van de steekproeftechniek verschaft hem daartoe doeltreffende middelen.

Indien wij de menselijke beïnvloeding van de massa onder het oog zien, in het bijzonder de beïnvloeding van slechte aard, geldt evenzeer dat het niet gaat om de steekproef op zichzelf, doch om het controlestelsel. Oók in de administratie staat de mens niet meer zo vrij van het werktuig als vroeger, waardoor de mogelijkheid van beïnvloeding is afgenomen. Doch afgezien daarvan moet worden gesteld, dat een „mogelijke" beïnvloeding uitdrukkelijk reeds in aanmerking moet worden genomen bij de conceptie van de controle-maatregelen, waarbij men namelijk daar waar die mogelijkheid bestaat (kritische momenten) een daarop gerichte controle zal instellen. Dit mag niet eerst aan de orde komen bij de bepaling van de aan te wenden hulpmiddelen. Wij mogen niet vergeten dat de steekproef eigenlijk niets anders is dan een bekortingstechniek, daar waar anders een detailcontrole zou plaats vinden.

Samenvattend mag er ons inziens van worden uitgegaan dat de controlemiddelen tezamen de garantie geven dat de potentiële mogelijkheid van de onontdekte fout niet betrekking kan hebben op een grote fout. Voor wat de aard van de fouten betreft, de accountant zal bij de geconstateerde fouten steeds daarop ingaan. Het risico dat een ernstige oorzaak aan een kleine onontdekte fout ten grondslag ligt, is niet groter dan bij de controle zonder steekproeven, zoals eerder onder het oog gezien. Voor wat betreft de homogeniteit van de massa bieden de nieuwere ontwikkelingen in de administratieve organisatie en de wiskundige steekproef de mogelijkheid om de eertijds overwegend terecht geopperde bezwaren te laten vallen.

Toetsing aan Limperg's algemene grondslagen van de leer van de accountantscontrole

Wanneer wij over de steekproef denken, bewegen wij ons op het terrein van die grondslag van de leer, welke stelt dat de accountantscontrole economisch-rationeel moet worden uitgevoerd, dat wil zeggen dat zij binnen het vaktechnisch toelaatbare zo veel mogelijk moet worden beperkt. Het staat wel vast, dat een controle door middel van steekproeven minder kosten meebrengt dan een volledige waarneming, zodat de steekproef moet worden gekozen, mits na onderzoek is komen vast te staan, dat het resultaat van die arbeid niet in kwaliteit zal achterstaan bij een volledige controle van het desbetreffende onderdeel. Wanneer wordt gesproken van vaktechnisch toelaatbaar dan betekent dit, dat sprake blijft van een volkomen controle, of zoals eerder opgemerkt, van een sluitend geheel van doelgerichte controlehandelingen.

Het heeft wel getuigd van een verziende blik toen *Limperg* stelde, dat de behoefte van het maatschappelijk verkeer en de controletechniek, die tezamen de inhoud van de functie van de accountant en de aard en omvang van het gewekte vertrouwen bepalen, geen onveranderlijke begrippen zijn, doch dat deze in de tijd evolueren.

Wanneer ik denk aan de ontwikkeling in de behoefte van het maatschappelijk verkeer, waar met betrekking tot de jaarrekening het begrip „juistheid" steeds meer de betekenis heeft gekregen van „een getrouw beeld", waarbij de kwalificatie „bedrijfseconomisch verantwoord" steeds meer op de voorgrond is gekomen en het tempo van de berichtgeving een

steeds grotere rol is gaan spelen en daarbij dat de omvang van de ondernemingen regelmatig is gegroeid en nog groeit, dan is de steekproef, toegepast met de voorzorgen die vaktechnisch zijn vereist, zeker een techniek die leidt tot een resultaat dat in overeenstemming is met de behoefte van het maatschappelijk verkeer, zoals die in de tijd is geëvolueerd. De ontwikkeling van de wiskundige statistiek heeft de accountant een hulpmiddel gegeven waarmee hij in staat is die behoefte te bevredigen. Het starre onderscheid tussen zekerheids- en waarschijnlijkheidsoordeel is aan het vervagen. Wij zijn door deze ontwikkeling zeker niet minder geworden, hoogstens realistischer, waarbij het zwaartepunt komt te liggen bij de vakbekwaamheid van de individuele accountant die met groot verantwoordelijkheidsgevoel de grondslagen verstandig moet toepassen. Het staat buiten twijfel dat *Limperg* dat altijd zo heeft gewild.

Rest hier de vraag of de accountant die aldus opereert een groter vertrouwen wekt dan zijn arbeid rechtvaardigt. Deze vraag durf ik met een volmondig „neen" te beantwoorden. Voor de aarzeling die het woord „steekproef" nog altijd oproept bestaat op grond van de vaktechnische analyse die *Louwers* heeft gegeven en de vorenstaande confrontatie van de voorgestane procedure met het standpunt van *Limperg* naar mijn mening geen grond meer.

Conclusie

Het zal de aandachtige lezer niet zijn ontgaan dat ik geen namen heb genoemd van de veelal prominente collega's die over de steekproef hebben geschreven. Dat is bewust geschied, omdat ik uitdrukkelijk het standpunt van *Limperg* met een bepaald actueel standpunt heb willen confronteren. Het betekent zeker niet dat ik bij deze studie niet opnieuw met groot respect heb kennis genomen van hun uiteenzettingen, die vaak van profetische betekenis in de beroepsontwikkeling zijn gebleken.

Ik had mij tot taak gesteld aan te tonen dat bij aanvaarding van de steekproef in de accountantscontrole de principiële overwegingen die aan het afwijzende standpunt van *Limperg* ten grondslag lagen recht is wedervaren en dat de overwegingen van technische aard door de evolutie van de elementen niet meer gelden. Dat het actuele standpunt eveneens de toetsing aan de algemene grondslagen van de beroepsuitoefening moest kunnen doorstaan spreekt wel van zelf. Het is aan de lezer om te beoordelen of ik in de verrichting van mijn taak ben geslaagd.

Het laatste woord over de steekproef is zeker nog niet gesproken. Wij wachten met spanning de resultaten af van het experimenteren met de „nieuwe zienswijze".

Zoals bij vele verschijnselen in het menselijk leven het actuele veelvuldig in zo sterke mate afwijkt van het vroegere, dat wat eertijds gold in het huidige zelfs niet meer herkenbaar is, maar waar toch bij analyse niet anders dan van een groeiproces sprake blijkt te zijn, zo is ook bij de plaats van de steekproef in de accountantscontrole sprake van een groeiproces.

Indien *Limperg* zich niet zo gefundeerd tegen de steekproef in de accountantscontrole - in de zin waarin men daaraan destijds dacht - had verzet, zou de organische verbondenheid van de verschillende controlehandelingen wellicht nooit de ontwikkeling hebben gekregen, die zij nu door *Limperg* in Nederland heeft gehad. Het zou dan ook niet mogelijk zijn geweest thans te pleiten voor een verantwoorde plaats van de steekproef in dat organische geheel. Daardoor ligt in het actuele standpunt geen tegenstelling tot de opvattingen van *Limperg*, integendeel: het is door *Limperg* geïnspireerd.